

دراسة وتحليل حسابات النتائج

تمهيد :

بجانب حساب النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات ورقم صافي الربح للفترة مثل قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح و الخسائر، بيان المصروفات والإيرادات. ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة فإن وظيفتها هي أن تفصح بشكل مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة.

أولاً: تعريف حساب النتائج

يعتبر حساب النتائج من الوثائق الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تنبع من كونه يساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل كما يساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية، والتأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

1- تعريف حساب النتائج

حسب النظام المحاسبي المالي فإن جدول حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بوضوح النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح أو خسارة).

2- المعلومات المقدمة في حسابات النتائج:

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- المنتوجات: تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

- الأعباء: تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم. وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

قد فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي :

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية :

- الهامش الإجمالي،

- القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال،
- منتجات الأنشطة العادية،
- المنتوجات المالية والأعباء المالية،
- أعباء المستخدمين،
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة،
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات العينية،
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية،
- نتيجة الأنشطة العادية،
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع،
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

ثانيا: عرض حساب النتائج

لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب مواءمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم، وهما:

- حسابات النتائج حسب الطبيعة.

- حسابات النتائج حسب الوظيفة.

1- حساب النتائج حسب الطبيعة:

يقدم لنا جدول حساب النتائج تحليلا للأعباء حسب طبيعتها ويسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية، حيث يضم الحسابات الخاصة بالإيرادات والأعباء التي يتم تصنيفها وعرضها حسب طبيعتها، ويبين لنا الشكل الموالي نموذج حساب النتائج حسب الطبيعة.

الجدول رقم(03-01):حساب النتائج حسب الطبيعة

ن-1	ن	ملاحظة	
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع الإنتاج الثابت إعانات الاستغلال
			1. إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			2. استهلاك السنة المالية
			3. القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
			أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
			4 الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى مخصصات للاهتلاكات و المؤونات استثناء عن خسائر القيمة و المؤونات
			5. النتيجة العملية
			المنتوجات المالية الأعباء المالية
			6. النتيجة المالية
			7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)
			الضريبة الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية (المنتوجات)(يطلب بيانها) العناصر غير العادية (الأعباء)(يطلب بيانها)
			9. النتيجة الغير العادية
			10. النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية
			11. النتيجة الصافية من المجموع المدمج (1)

الجدول رقم 02-03: حساب النتائج حسب الطبيعة مع أرقام الحسابات

رقم الحساب	البيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن	ملاحظة	أرصدة السابقة N-1	الدورة
70	رقم الأعمال		X			
72	التغير في المخزون		X			
73	الإنتاج المثبت		X			
74	إعانات الاستغلال		X			
	إنتاج السنة المالية -1-		XX			
60	المشتريات المستهلكة	X				
61 و 62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	X				
	استهلاك السنة المالية -2-	XX				
	القيمة المضافة للاستغلال (3 = 1 - 2)		XX			
63	أعباء المستخدمين	X				
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	X				
	القائض الإجمالي عن الاستغلال -4-		XX			
75	الإيرادات العملياتية الأخرى		X			
65	الأعباء العملياتية الأخرى	X				
68	المخصصات للاهلاكات والمؤونات	X				
78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		X			
	النتيجة العملياتية -5-		XX			
76	الإيرادات المالية		X			
66	الأعباء المالية	X				
	النتيجة المالية -6-		XX			
	النتيجة العادية قبل الضريبة (7 = 5 + 6)		XX			
698-695	الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	X				
693-692	الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	X				
	مجموع إيرادات الأنشطة العادية		X			
	مجموع أعباء الأنشطة العادية		X			
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية -8-		XX			
77	العناصر غير العادية - الإيرادات		X			
67	العناصر غير العادية - الأعباء	X				
	النتيجة غير العادية -9-		XX			
	النتيجة الصافية للسنة المالية -10- ¹		XX			

2- تحليل عناصر حساب النتائج حسب الطبيعة:

1-2: بالنسبة للإيرادات:

✓ رقم الأعمال: عبارة عن الإيراد المتأتي من الأنشطة الأساسية للمؤسسة، حيث يتشكل نتيجة للعلاقة التبادلية مع العملاء في السوق وهو من المصادر الأساسية للإيرادات لذلك فهو يقيس حجم النشاط في الدورة ووزنها في السوق، وتختلف مكونات رقم الأعمال باختلاف النشاط لذلك يتفرع إلى: رقم الأعمال التجاري ورقم الأعمال الإنتاجي ورقم الأعمال الخدمي. أما إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطا متنوعا فيتم حساب رقم الأعمال عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{المبيعات} + \text{إنتاج مباع} + \text{خدمات}$$

✓ التغير في المخزون: يتم تسجيل في هذا الحساب كل التغيرات في الإنتاج المخزون والتغيرات في مخزون السلع ويتناولها الحساب 72 بحيث يمثل فرق إنتاج المخزون الإجمالي ويمكن أن يكون الرصيد مدينا أو دائنا وذلك حسب حركة المخزون من الإنتاج.

✓ الإنتاج المثبت: يتناولها ح/72، بحيث يتم جعل هذا الحساب دائنا بقيمة تكاليف الإنتاج الخاصة بالقيم الثابتة المادية أو المعنوية المنتجة من قبل المؤسسة ويتم تسجيلها ضمن الأصول غير المتداولة، ويمكن جعل هذا الحساب دائنا بقيمة المصاريف الملحقه كالنقل والتركيب... الخ.

الإنتاج المثبت عبارة عن تفعيل للاستثمارات ذات الطابع المادي أو المعنوي المنجزة من طرف المؤسسة. وهذا سيؤدي بصورة اصطناعية إلى الرفع من قيمة المخزونات عن طريق تثبيت الأعباء مما يؤدي إلى تضخيم الربح. وهذا ما يدفع المحلل المالي الى توخي الحيطة عند دراسة مثل هذه الحالات وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنتج بصفة كثيفة التثبيتات المعنوية وذلك لصعوبة تحديد التكاليف الحقيقية لها باعتبار أن الأعباء غير المفوترة لا يمكن تحديدها بسهولة.

✓ إعانات الاستغلال: يبين لنا مبلغ إعانات الاستغلال المحصلة من طرف الغير، ويجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الإعانات المحصلة مقابل جعل حساب الغير أو حساب الخزينة مدينا ويتناولها الحساب رقم 71.

✓ إيرادات العمليات الأخرى: تتمثل هذه الإيرادات في مختلف الإيرادات الناتجة والناجمة عن الأنشطة العادية للمؤسسة ويتناولها الحساب رقم 72 بحيث يتم جعل هذا الحساب دائنا بالمبالغ المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة، ويضم هذا الحساب كل من الحسابات التالية: ح/ 721، ح/ 722، ح/ 726، ح/ 722، ح/ 727، ح/ 728.

✓ الاسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات: وهي الإيرادات المتأتية من استعادة خسائر القيمة والمؤونات المثبتة مسبقا، ويتناولها الحساب 78 ويجعل دائنا.

✓ العناصر غير العادية - الإيرادات: وهي الإيرادات المتحصل عنها نتيجة نشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة ويتناولها الحساب ح/ 77 .

✓ الإيرادات المالية: وهي الإيرادات المتأتية من الفوائد المحصلة نتيجة حقوق أو قروض ممنوحة ويتناولها

الحساب 76 ويجعل دائنا ويضم الحسابات التالية: ح 761 ، ح 762 ، ح 767 ، ح 766 ، ح 762 ، ح 768

2-2- بالنسبة للأعباء: يتم تصنيف الأعباء حسب طبيعتها وتكون أرصدة حسابات الأعباء عادة مدينة لأنها تعكس لنا انخفاض الأصول أو ظهور للخصوم.

✓ المشتريات المستهلكة: وتتمثل في مشتريات البضائع المباعة والمواد الأولية المستهلكة والتموينات . الأخرى المستهلكة ويتناولها الحساب 61 .

✓ الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى: يسجل في هذا الحساب مصاريف الأيجار والإصلاحات ومصاريف التأمين والأبحاث والدراسات بحيث تعتبر كلها مصاريف متعلقة بالخدمات الخارجية وتسجل في الجانب المدين ويتناولها الحساب 61 . أما الاستهلاكات الأخرى فتضم ضمن حساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين خارج المؤسسة ومصاريف وسيطة ومصاريف الإشهار ومصاريف التنقلات والاستقبال ومصاريف خدمات البنوك والبريد بحيث يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة هذه المصاريف ويتناولها الحساب 62

✓ -أعباء المستخدمين: يتمثل هذا الحساب في المصاريف المتعلقة بالأجور وتضم الاشتراكات الاجتماعية المرتبطة بالأجور والمكافآت حسب طبيعتها تسجل في الحساب " 628 أعباء أخرى للمستخدمين" .

✓ الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: يتكون هذا الحساب من الضرائب والرسوم المماثلة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية إضافة إلى المدفوعات الي لها طبيعة اقتصادية واجتماعية، ويتناولها الحساب 61.

✓ الأعباء العملية الأخرى: يضم هذا الحساب المصاريف الخاصة بالأنظمة الخاصة ببرامج الإعلام الآلي والمراكات التجارية ويضم الحسابات التالية: ح/ 621 ، ح/ 622 ، ح/ 621 ، ح/ 626 ، ح/ 622

- ✓ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات: يتم جعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حسابات الاهتلاك أو المؤونات أو تدني القيمة المعنية دائنا ويتناولها الحساب 68
- ✓ الأعباء المالية: يتمثل هذا الحساب في أعباء الفوائد ونقص القيمة المتعلق بحقوق سندات المساهمة والحسابات التالية: ح 667 ، ح 666 ، ح 662 ، ح 668
- ✓ الضرائب على النتائج وما يماثلها: يسجل في هذا الحساب الضرائب على الأرباح المستحقة على عاتق المؤسسة ويجعل هذا الحساب مدينا لها، ويتناولها الحساب 69
- ✓ العناصر غير العادية-الأعباء: وهي المصاريف الخاصة بالأنشطة غير العادية أي الأعباء الاستثنائية كالكوارث الطبيعية أو حالات نزع الملكية، ويتناولها الحساب 67

3- حساب النتائج حسب الطبيعة:

يقوم على مقارنة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، و هذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة و الأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية و الإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية.

الجدول رقم 03-03: حساب النتائج حسب الوظيفة

حساب النتائج (حسب الطبيعة) الفترة منالى.....

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال
			كلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			إيرادات أخرى عملياتية
			التكاليف التجارية
			الأعباء الإدارية
			أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			الأعباء حسب طبيعتها:
			- مصاريف المستخدمين
			- مخصصات الاهتلاكات
			- اعباء حسب طبيعتها أخرى
			الإيرادات مالية
			الأعباء مالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب المستحقة على النتيجة العادية
			تغير الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية
			المنتجات غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1)
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)
			منها حصة ذوي الأقلية(1)
			حصة المجموع(1)

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19، مرجع سابق، ص 31

4- تحليل عناصر حساب النتائج حسب الوظيفة

- هامش الربح الإجمالي: وهو البند الذي يبين نتائج النشاط الرئيسي في المؤسسات وينتج عن طرح كلفة المبيعات من رقم الأعمال، وتحرص المؤسسات على الحصول على هامش ربح عال حتى تتمكن لاحقا من تغطية مصاريف تشغيلها

$$\text{هامش الربح الإجمالي} = \text{رقم الأعمال} - \text{تكلفة المبيعات.}$$

تتعدد استخدامات هامش الربح الإجمالي فمن جهة يقيس قدرة المؤسسة على التفاوض من الجهتين (المورد والعملاء) فكلما اتسع هامش الربح الإجمالي كلما دل ذلك عن قدرة المؤسسة التفاوضية سواء مع المورد بتخفيضه أسعار الشراء أو مع العميل بتعظيم أسعار البيع، ويستخدم أيضا في تحليل النتيجة في حالات التشخيص المقارن مع باقي المؤسسات المنافسة.

- النتيجة التشغيلية: يمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارستها نشاطها الرئيسي. يتم التوصل إليه بعد أن يعدل هامش الربح الإجمالي بالمنتجات التشغيلية الأخرى، واستبعاد كل من التكاليف التجارية، الأعباء الإدارية والأعباء التشغيلية الأخرى.

$$\text{النتيجة التشغيلية} = \text{هامش الربح الإجمالي} + \text{المنتجات التشغيلية الأخرى} - \text{التكاليف التجارية} - \text{الأعباء الإدارية} - \text{الأعباء التشغيلية الأخرى}$$

- التكاليف التجارية: هي الأعباء الناتجة عن جهود المؤسسة المبذولة في بيع البضاعة مثل مصاريف الإعلان و الدعاية، رواتب رجال البيع .

- الأعباء الإدارية: هي الأعباء التي أنفقتها المؤسسة على أنشطتها الإدارية العامة، وتشمل مصاريف التأمين، الإيجارات، رواتب الإدارة والموظفين واهتلاكات الأثاث والمباني المستخدمة في مكاتب المؤسسة.

4- بعض النسب المستخرجة من حساب النتائج

- انتاجية العمال: تبين هذه النسبة مدى مساهمة كل عامل في القيمة المضافة التي حققها المؤسسة، تعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{انتاجية العمال} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{عدد العمال}}$$

- نسبة مصاريف المستخدمين الى القيمة المضافة: تبين لنا هذه النسبة السياسة التشغيلية داخل المؤسسة من خلال العلاقة التالية:

مصاريف المستخدمين الى القيمة المضافة = مصاريف المستخدمين / القيمة المضافة

ثالثا تحليل الأرصدة الوسيطة لحساب النتائج حسب الطبيعة

- هامش الربح الإجمالي: يمثل هامش الربح الإجمالي الفرق بين مبيعات البضائع وتكلفة شرائها ويمكن حسابه بالعلاقة التالية:

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال - تكلفة شراء البضائع

تتعدد استخدامات هامش الربح الإجمالي فهو يقيس قدرة المؤسسة على التفاوض من الجهتين (المورد والعملاء) فكلما اتسع هامش الربح الإجمالي كلما دل ذلك عن قدرة المؤسسة التفاوضية سواء مع المورد بتخفيضه أسعار الشراء أو مع العميل بتعظيم أسعار البيع، ويستخدم أيضا في تحليل النتيجة في حالات التشخيص المقارن مع باقي المؤسسات المنافسة.

- القيمة المضافة للإستغلال: تعبر عن القيمة الإضافية التي قدمتها المؤسسة من خلال نشاطها الأساسي، وتعرف أيضا بالفرق بين المدخلات المالية المباشرة (إنتاج السنة المالية) والمخرجات المالية المباشرة (استهلاك السنة المالية). يساعد رصيد القيمة المضافة على تحليل مختلف الوضعيات المالية وتسمح أيضا بقياس نمو المؤسسة وقياس وزنها الاقتصادي.

- الفائض الاجمالي للإستغلال: يمثل الفائض الاجمالي للإستغلال الثروة المالية المحققة عن طريق النشاط الأساسي للمؤسسة ويحسب بالعلاقة التالية:

فائض الاستغلال الإجمالي = القيمة المضافة للإستغلال - حساب - 62 حساب 61

من أبرز استخدامات الفائض الإجمالي للإستغلال أن يقيس قدرة دورة الاستغلال على توليد الفوائض. كما يعتبر مؤشرا استراتيجيا هاما يتم الاعتماد عليه بشكل أساسي في اتخاذ قرارات تغيير النشاط أو الاستمرار فيه أو الانسحاب منه.

- النتيجة العملية: هي الفرق بين إيرادات الاستغلال ومصاريف الاستغلال، تعبر النتيجة العملية عن قدرة نشاط المؤسسة على توليد الفوائض وتكوين الثروة الإجمالية للمؤسسة، ومن جهة أخرى تعطي

قراءة واضحة حول كيفية تشكيل النتيجة، إذ تتحول إلى نتيجة صافية بعد تغطية مصاريف العمليات المالية والاستثنائية والضرائب على الأرباح.

- النتيجة المالية: هي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها فهي تمثل الفرق بين الإيرادات المالية والأعباء المالية.

- النتيجة العادية قبل الضرائب: مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية

- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وتمثل النتيجة العادية بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة بحق النتائج العادية.

- النتيجة غير العادية: هي الفرق بين الإيرادات غير العادية والأعباء غير العادية.

- نتيجة السنة المالية الصافية: وهي عبارة عن إجمالي النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.